РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

26 октомври 2010 година *

По дело C-97/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Австрия) с акт от 4 март 2009 г., постъпил в Съда на 10 март 2009 г. в рамките на производство по дело

Ingrid Schmelz

срещу

Finanzamt Waldviertel,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н A. Tizzano, г-н J.N. Cunha Rodrigues, г-н K. Lenaerts, г-н J.-C. Bonichot и г-н Ал. Арабаджиев (докладчик), председатели на състави, г-н E. Juhász, г-н G. Arestis, г-н A. Borg Barthet, г-н M. Ilešič, г-жа P. Lindh, г-н T. von Danwitz и г-жа C. Toader, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 април 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за австрийското правителство, от г-жа C. Pesendorfer и г-н J. Bauer, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н C. Blaschke и г-н J. Möller, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-жа M. Tassopoulou, както и от г-н K. Georgiadis и г-н I. Bakopoulos, в качеството на представители,

— за Съвета на Европейския съюз, от г-жа A.-M. Colaert и г-н J.-P. Hix, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-н D. Triantafyllou и г-н B.-R. Killmann, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 17 юни 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до валидността, с оглед на членове 12 ЕО, 43 ЕО, 49 ЕО и на принципа на равно третиране, на член 24, параграф 3, на член 28и от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), съответно изменена с Директива 2006/18/ЕО на Съвета от 14 февруари 2006 година (ОВ L 51, стр. 12, наричана по-нататък „Шеста директива“), както и на член 283, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“). Настоящото запитване се отнася и до тълкуването на член 24, параграф 2 от Шеста директива и на член 287 от Директивата за ДДС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Schmelz, германска гражданка, установена в Германия, и Finanzamt Waldviertel (наричано по-нататък „Finanzamt“) по повод на акт за установяване на данъчно задължение, издаден от Finanzamt относно данъка върху оборота, който се твърди, че г-жа Schmelz дължи за 2006 г. и 2007 г. във връзка с приходите си от отдаването под наем на разположен в Австрия апартамент.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

Шеста директива

3 По силата на член 13, Б, буква б) от Шеста директива държавите членки освобождават отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество.

4 Член 24, параграф 2, букви а) и б) от Шеста директива, озаглавен „Специален режим за малките предприятия“, който се съдържа в дял XIV от Директивата, посветен на специалните режими, по същество дава възможност държавите членки да запазят или да предоставят освобождаване от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) на данъчнозадължени лица, чийто годишен оборот не надвишава равностойността в национална валута на 5 000 европейски разчетни единици по обменния курс за деня на датата на приемане на Шеста директива.

5 В съответствие с точка 2, буква в) от раздел IX, озаглавен „Данъци“, който се съдържа в приложение XV към Акта относно условията за присъединяване на Република Австрия, Република Финландия и Кралство Швеция и промените в Договорите, на които се основава Европейският съюз (ОВ C 241, 1994 г., стр. 21 и ОВ L 1, 1995 г., стр. 1), в приложение на член 24, параграфи 2—6 от Шеста директива Република Австрия може да освободи от ДДС данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот е по-малък от равностойността в национална валута на 35 000 EUR.

6 Член 24, параграф 3 от Шеста директива гласи:

„Понятията за освобождаване […] се прилагат за доставката на стоки и услуги от малки предприятия.

Държавите членки могат да изключват някои сделки от обхвата на режима, предвиден в параграф 2. […]“ [неофициален превод]

7 Член 28, параграф 2, буква й) от Шеста директива гласи, че „Република Австрия може да прилага една от двете намалени ставки, предвидени в член 12, параграф 3, буква а), трета алинея, за отдаването на недвижима собственост под наем за жилищни нужди, при условие че ставката е не по-ниска от 10 %“. [неофициален превод]

8 Член 28и от Шеста директива, озаглавен „Специален режим за малките предприятия“, добавя към член 24, параграф 3 от същата директива следната алинея:

„Във всички случаи […] доставките на стоки и услуги, извършени от данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната, се изключват от обхвата на освобождаването от данък по параграф 2“. [неофициален превод]

Директивата за ДДС

9 В съответствие с член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти.

10 Член 117, параграф 2 от Директивата за ДДС гласи, че Република Австрия „може да прилага някоя от двете намалени ставки, предвидени в член 98 за отдаването под наем на недвижим имот за жилищно ползване, при условие че ставката не е по-ниска от 10 %“.

11 Съгласно член 272, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС държавите членки могат да освободят „данъчнозадължени[те] лица, обхванати от освобождаването на малки предприятия, предвидено в членове 282—292“ от определени или от всички задължения, посочени в глави 2 („Идентификация“), 3 („Фактуриране“), 4 („Счетоводна отчетност“), 5 („Данъчни декларации“) и 6 („Извлечения за рекапитулация“) на дял XI („Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчнонезадължени лица“) от тази директива.

12 Дял XII от Директивата за ДДС, който се отнася за „Специални[те] режими“, включва глава 1, наречена „Специален режим за малки предприятия“. Член 281, включен в раздел 1 от посочената глава 1, посветена на „Опростена[та] процедура за начисляване и събиране на данък“, по същество дава възможност на „държавите членки, които могат да срещнат трудности при прилагането на общите режими за ДДС по отношение на малките предприятия, поради дейностите или структурата на такива предприятия, […] да прилагат опростени процедури […] за начисляване и събиране на ДДС […]“.

13 Член 282 от Директивата за ДДС, включен в раздел 2 от споменатата глава 1, озаглавен „Освобождавания или прагови освобождавания“, уточнява, че „[о] свобождаванията от данък и праговите освобождавания, предвидени в настоящия раздел, се прилагат по отношение на доставките на стоки и услуги от малки предприятия“.

14 Съгласно член 283, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, който се съдържа в същия раздел 2, от предвидения в споменатия раздел режим са изключени „доставки[те] на стоки и услуги, извършвани от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим ДДС“.

15 В съответствие с член 287 от Директивата за ДДС „[д]ържавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят [от данък] данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс в деня на присъединяването им“. За Република Австрия е определена сумата от 35 000 EUR.

16 Член 288 от Директивата за ДДС гласи:

„Оборотът, който служи за критерий при прилагане на режимите, предвидени в настоящия раздел, се състои от следните суми, без ДДС:

1. стойността на доставките на стоки и услуги, доколкото те са облагаеми с данък;

2. стойността на сделките, които са освободени от данък[, с] приспадане на ДДС, платен на предходния етап съгласно член 110 или член 111, член 125, параграф 1, член 127 или член 128, параграф 1;

3. стойността на сделките, които са освободени от данък съгласно членове 146—149 и членове 151, 152 или 153;

4. стойността на сделки с недвижими имоти, финансови сделки, както са посочени в член 135, параграф 1, букви б)—ж) и застрахователни услуги, освен ако тези сделки не са спомагателни сделки.

Въпреки това, разпореждането с материални и нематериални дълготрайни капиталови активи на предприятие не се отчита за целите на изчисляване на оборота.“

17 В съответствие с членове 411 и 413 от Директивата за ДДС тя отменя по-специално Шеста директива и влиза в сила на 1 януари 2007 г.

Национална правна уредба

18 По силата на член 6, параграф 1, точка 16 от Закона за данъка върху добавената стойност от 1994 г. (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, наричан по-нататък „UStG 1994“) в редакцията му, приложима към разглежданите в главното производство обстоятелства, отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество се освобождава от облагане, с изключение по-специално на отдаването под наем на недвижимо имущество за жилищни цели.

19 Член 6, параграф 1, точка 27 от UStG 1994 в редакцията му, приложима към разглежданите в главното производство обстоятелства, предвижда освобождаване на „сделките на малките предприятия. Малко предприятие е данъчнозадължено лице, което е установено или чието седалище се намира на територията на държавата и оборотът от чиито сделки по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1 и 2, не надвишава 22 000 EUR“ за 2006 г. и 30 000 EUR за 2007 г.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

20 Г-жа Schmelz е германска гражданка с местожителство в Германия. Тя е собственик на жилищен имот в Австрия, който отдава под наем за месечната сума от 330 EUR без режийни разходи.

21 Тъй като г-жа Schmelz счита, че като собственик на малко предприятие е освободена от данък върху оборота в приложение на член 6, параграф 1, точка 27 от UStG 1994, тя не начислява посочения данък при издаването на фактури за наема.

22 Finanzamt е на мнение, че поради липсата на седалище или местожителство в Австрия г-жа Schmelz не може да се ползва от освобождаването, предоставено на малките предприятия. При това положение, след като установява, че от дейността си по отдаване под наем в Австрия г-жа Schmelz реализира нетен оборот от 5 890,90 EUR през 2006 г. и от 5 936,37 EUR през 2007 г., Finanzamt издава два акта за установяване на данъчно задължение — на 19 юни и на 17 ноември 2008 г., в които в тежест на г-жа Schmelz е определен данък върху оборота в размер съответно на 334,93 EUR и на 316,15 EUR.

23 Г-жа Schmelz обжалва посочените актове пред Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien. С допълнителна информация тази юрисдикция уточнява, че на 10 март 2009 г. г-жа Schmelz декларира, че през разглежданите в главното производство години не реализира никакъв друг оборот на територията на Европейския съюз.

24 От една страна, запитващата юрисдикция счита, че решенията за облагане, постановени от Finanzamt, са в съответствие с националното право, което от своя страна е в съответствие както с разпоредбите на Шеста директива, така и на Директивата за ДДС, а от друга страна, отбелязва, че за разлика от г-жа Schmelz

лице с местожителство в Австрия би могло в качеството си на малко предприятие да се ползва от освобождаване от данък върху оборота.

25 При това положение Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien изпитва съмнения относно съвместимостта на тези директиви със забраните за дискриминация, произтичащи от първичното право, а именно от членове 12 ЕО, 43 ЕО и 49 ЕО, както и от общия за правото на Съюза принцип на равно третиране.

26 Тъй като иска да установи също дали размерът на оборота, който разграничава малките от останалите предприятия, се отнася за реализирания само в съответната държава членка оборот, или следва да се вземе под внимание реализираният на цялата територия на Съюза оборот, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien решава да спре производството и да отправи следните преюдициални въпроси до Съда:

„1) Противоречи ли на Договора за [ЕО], и по-конкретно на забраната за дискриминация (член 12 ЕО), на свободата на установяване (член 43 ЕО и сл.), на свободното предоставяне на услуги (член 49 ЕО и сл.) или на други основни права на Съюза (принципа на равно третиране на Съюза), формулировката „както и доставките на стоки и услуги, извършени от данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната“ в член 24, параграф 3 и член 28и от Шеста директива [...], както и правната уредба, с която посочената разпоредба се транспонира в националното право, доколкото вследствие на тази разпоредба граждани на Съюза, които не са установени на територията на съответната страна, не могат да се ползват от освобождаването от данък съгласно член 24, параграф 2 от Шеста директива (специален режим за малките предприятия), а граждани на Съюза, които са установени на територията на съответната страна, могат да се ползват от това освобождаване от данък, когато съответната държава членка предоставя освобождаване от данък за малките предприятия в съответствие с Директивата?

2) Противоречи ли на Договора за [ЕО], и по-конкретно на забраната за дискриминация (член 12 ЕО), на свободата на установяване (член 43 ЕО и сл.), на свободното предоставяне на услуги (член 49 ЕО и сл.) или на други основни права на Съюза (принципа на равно третиране на Съюза), формулировката „доставки на стоки и услуги, извършвани от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим ДДС“, която се съдържа в член 283, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, както и правната уредба, с която посочената разпоредба се транспонира в националното право, доколкото вследствие на тази разпоредба граждани на Съюза, които не са установени на територията на съответната държава членка, не могат да се ползват от освобождаването от данък съгласно член 282 и сл. от Директивата за ДДС (специален режим за малките предприятия), а граждани на Съюза, които са установени на територията на съответната държава членка, могат да се ползват от това освобождаване от данък, когато съответната държава членка предоставя освобождаване от данък за малките предприятия в съответствие с Директивата [за ДДС]?

3) При утвърдителен отговор на първия въпрос, невалидна ли е по смисъла на член 234, първа алинея, буква б) ЕО формулировката „както и доставките на стоки и услуги, извършени от данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната“, която се съдържа в член 24, параграф 3 и член 28и от Шеста директива?

4) При утвърдителен отговор на втория въпрос, невалидна ли е по смисъла на член 234, първа алинея, буква б) ЕО формулировката „доставки на стоки и услуги, извършвани от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим ДДС“, която се съдържа в член 283, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС?

5) При утвърдителен отговор на третия въпрос, трябва ли под „годишен оборот“ по смисъла на приложение XV, раздел IX, озаглавен „Данъци“, точка 2, буква в) [от Акта относно условията за присъединяване на Република Австрия, Република Финландия и Кралство Швеция и промените в Договорите, на които се основава Европейският съюз], и съответно по смисъла на

член 24 от Шеста директива, да се разбира оборотът, реализиран от предприятието за една година в съответната държава членка, за който се иска да бъде приложен режимът за малките предприятия, или оборотът на предприятието, реализиран за една година на територията на целия Съюз?

6) При утвърдителен отговор на четвъртия въпрос, трябва ли под „годишен оборот“ по смисъла на член 287 от Директивата за ДДС да се разбира оборотът, реализиран от предприятието за една година в съответната държава членка, за който се иска да бъде приложен режимът за малките предприятия, или оборотът на предприятието, реализиран за една година на територията на целия Съюз?“

По допустимостта на преюдициалните въпроси

27 Съветът на Европейския съюз счита, че към момента, в който формулира преюдициалните си въпроси, запитващата юрисдикция не е разполагала с всички необходими данни, за да прецени въпроса за установяването на г-жа Schmelz. Действително впоследствие се е оказало, че жалбоподателката по главното производство не извършва никаква икономическа дейност в Германия, поради което там тя не се счита за данъчнозадължено лице по ДДС. Тъй като единствената подлежаща на облагане с ДДС дейност на г-жа Schmelz се изразява в отдаването под наем на физически лица на намиращ се в Австрия апартамент, според Съвета е възможно да се приеме, че тя разполага с място на установяване в Австрия. При това положение не е установено, че преюдициалните въпроси са релевантни за разрешаването на спора по главното производство.

28 В това отношение следва да се напомни, че в рамките на производството, въведено с член 234 ЕО, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването и/или валидността на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. в този смисъл Решение от 15 декември 1995 г. по дело Bosman, C-415/93, Recueil, стр. I-4921, точка 59, както и Решение от 18 март 2010 г. по дело Alassini и др., C-317/08—C-320/08, Сборник, стр. I-2213, точка 25).

29 Ето защо Съдът може да отхвърли отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (Решение по дело Alassini и др., посочено по-горе, точка 26).

30 Освен това от член 234, втора алинея ЕО ясно се вижда, че националната юрисдикция решава на кой етап от производството следва да постави на Съда преюдициален въпрос (Решение от 10 март 1981 г. по дело Irish Creamery Milk Suppliers Association и др., 36/80 и 71/80, Recueil, стр. 735, точка 5, както и Решение от 17 април 2007 г. по дело AGM-COS.MET, C-470/03, Сборник, стр. I-2749, точка 45).

31 Освен това, дори да се предположи, че информацията, предоставена от г-жа Schmelz на запитващата юрисдикция, е вярна, от това изобщо не следва, че исканото тълкуване на правото на Съюза очевидно няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, нито че проблемът е от хипотетично естество. Всъщност, както уточнява австрийското правителство по време на заседанието, обстоятелството, че г-жа Schmelz осъществява единствените си облагаеми сделки чрез отдаването под наем на

нейния апартамент, не означава, че австрийските органи могат да приемат, че тя разполага с място на установяване в Австрия.

32 Ето защо следва да се отговори на преюдициалните въпроси, отправени от Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

По преюдициалните въпроси

33 С преюдициалните си въпроси, които са свързани помежду си и които поради това следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 24, параграф 3 и член 28и от Шеста директива, както и член 283, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, доколкото дават възможност на държавите членки да предоставят на установените на тяхна територия малки предприятия освобождаване от ДДС, съпътствано от изгубване на правото на приспадане, но изключват тази възможност за малки предприятия, установени в други държави членки, са в съответствие с членове 12 ЕО, 43 ЕО и 49 ЕО, както и с общия принцип на равно третиране.

34 Запитващата юрисдикция иска освен това да се установи дали понятието „годишен оборот“, използвано в членове 24 и 24а от Шеста директива, както и в членове 284—287 от Директивата за ДДС, се отнася до оборота, реализиран за една година от предприятието в държавата членка, в която е поискано ползването на освобождаване от ДДС, или пък се отнася до оборота, реализиран за една година на цялата територия на Съюза.

По приложимата свобода

35 Що се отнася до свободата, която намира приложение към обстоятелствата по спора в главното производство, запитващата юрисдикция се позовава на свободата на установяване и на свободното предоставяне на услуги.

36 Най-напред свободата на установяване, която е призната в член 43 ЕО на гражданите на Съюза и която им предоставя възможност да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като определените от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани, съгласно член 48 ЕО обхваща по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Европейския съюз, правото да извършват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 17 и цитираната съдебна практика).

37 Съгласно практиката на Съда понятието за установяване по смисъла на Договора е много широко понятие, което включва възможността за гражданин на Съюза да участва трайно и продължително в икономическия живот на държава членка, различна от държавата по произхода му, и да извлича полза от това, като допринася по този начин за взаимното икономическо и социално обвързване в рамките на Съюза в областта на дейностите, осъществявани от самостоятелно заети лица (Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 18 и цитираната съдебна практика)

38 За прилагането на разпоредбите относно правото на установяване обаче е необходимо по принцип да се осигури постоянно присъствие в приемащата държава членка, а в случай на придобиване и притежаване на недвижими имоти — последните да бъдат активно управлявани (Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 19). Подобно постоянно присъствие трябва да може да се констатира въз основа на обективни и проверими обстоятелства, свързани по-специално със степента на физическо наличие, например

на помещения, персонал и оборудване (вж. в този смисъл Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 67).

39 От предоставеното от запитващата юрисдикция описание на фактите обаче следва, че г-жа Schmelz не отговаря на тези условия.

40 Поради това разпоредбите, които уреждат свободата на установяване, не следва да се прилагат при обстоятелства като тези по спора в главното производство.

41 По-нататък, що се отнася до свободното предоставяне на услуги, от една страна, следва да се приеме, че отдаването под наем на недвижим имот представлява услуга, предоставена срещу възнаграждение по смисъла на член 50, първа алинея ЕО (вж. в този смисъл Решение от 15 юли 2010 г. по дело Hengartner и Gasser, C-70/09, Сборник, стр. I-7233, точка 32). От друга страна, обстоятелството, че г-жа Schmelz отдава под наем намиращ се в Австрия апартамент в продължение на няколко години, не е пречка за прилагането на член 49 ЕО.

42 В това отношение Съдът постановява, че понятието „услуга“ по смисъла на Договора може да включва услуги от много различно естество, включително услуги, чието предоставяне обхваща продължителен период от време, дори от няколко години. Всъщност нито една разпоредба на Договора не дава възможност да се определи по абстрактен начин каква е необходимата продължителност или честота, за да може предоставянето на услуга или на определен вид услуги да се приеме за предоставяне на услуги по смисъла на Договора (вж. Решение от 11 декември 2003 г. по дело Schnitzer, C-215/01, Recueil, стр. I-14847, точки 30 и 31).

43 Предвид всичко изложено до момента следва да се приеме, че дейността по отдаване под наем, извършвана от г-жа Schmelz, попада под действието на свободното предоставяне на услуги на основание член 49 ЕО.

44 Накрая, що се отнася до приложимостта към обстоятелствата по главното производство на член 12 ЕО, който прогласява общ принцип за забрана на всякаква дискриминация, основана на гражданството, следва да се напомни, че тази разпоредба се прилага самостоятелно само в случаи, уредени от правото на Съюза, за които Договорът не предвижда специални разпоредби за забрана на дискриминацията (Решение от 21 януари 2010 г. по дело SGI, C-311/08, Сборник, стр. I-487, точка 31, както и цитираната съдебна практика).

45 От своя страна член 49 ЕО, приложим към спора по главното производство, което беше установено в точка 43 от настоящото решение, предвижда подобни специални разпоредби за забрана на дискриминацията. Оттук следва, че член 12 ЕО не намира приложение към обстоятелствата по главното производство.

По наличието на ограничение на свободното предоставяне на услуги

46 От постоянната съдебна практика следва, че всички разпоредби на Договора, свързани със свободното движение на хора, имат за цел да улеснят гражданите на Съюза при упражняването на професионална дейност от какъвто и да било характер на територията на Съюза и не допускат мерки, които биха могли да поставят в неблагоприятно положение тези граждани, когато искат да упражняват икономическа дейност на територията на друга държава членка (Решение по дело Bosman, посочено по-горе, точка 94 и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Filipiak, C-314/08, Сборник, стр. I-11049, точка 58).

47 В това отношение е важно да се напомни, че член 49 ЕО изисква премахването на всяко ограничение на свободното предоставяне на услуги, когато това ограничение може да доведе до забрана, затрудняване или по-слаба привлекателност на дейността на доставчик, установен в друга държава членка (вж. в този смисъл Решение от 1 юли 2010 г. по дело Dijkman и Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Сборник, стр. I-6649, точка 23, както и цитираната съдебна практика).

48 От съдебната практика също е видно, че член 49 ЕО забранява не само явните дискриминационни практики, основани на гражданството, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии на практика водят до същия резултат. Такъв е случаят по-специално с мярка, която предвижда разграничение, основано на критерия за пребиваване, тъй като той може да има действие главно във вреда на гражданите на други държави членки, доколкото лицата без местожителство най-често са чужди граждани (вж. Решение от 16 януари 2003 г. по дело Комисия/Италия, C-388/01, Recueil, стр. I-721, точки 13 и 14, както и цитираната съдебна практика).

49 Ограничения, забранени по член 49 ЕО, са налице, по-специално когато данъчни разпоредби, които се прилагат към трансгранични икономически дейности, са по-неблагоприятни от тези, които се прилагат към икономическа дейност, упражнявана в границите на тази държава членка (вж. Решение по дело Filipiak, посочено по-горе, точка 62).

50 Следва освен това да се подчертае, че забраната на ограниченията на свободното предоставяне на услуги се отнася не само за националните мерки, а и за мерки, постановени от институциите на Съюза (вж. по аналогия относно свободното движение на стоки Решение от 25 юни 1997 г. по дело Kieffer и Thill, C-114/96, Recueil, стр. I-3629, точка 27, както и цитираната съдебна практика).

51 В случая член 24, параграф 3 и член 28и от Шеста директива, както и член 283, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС дават възможност на държавите членки да предоставят на установените на тяхна територия малки предприятия освобождаване от ДДС, съпътствано от изгубване на правото на приспадане, но изключват тази възможност за установените в други държави членки малки предприятия.

52 Оттук следва, че когато държава членка предвижда освобождаване от ДДС за малките предприятия, установените на нейна територия такива предприятия могат съответно да предлагат услугите си при по-благоприятни условия отколкото установените извън посочената територия малки предприятия, като се има предвид, че по силата на споменатите разпоредби на държавите членки се забранява да разпростират ползването от това освобождаване по отношение на последните.

53 В случая от направената в предната точка констатация следва, че когато се изключва освобождаването от ДДС в полза на установените извън австрийска територия малки предприятия, за тях предоставянето на услуги в Австрия става по-непривлекателно. Следователно това изключване води до ограничение на свободното предоставяне на услуги.

54 Освен това, както отбелязва генералният адвокат в точки 42—44 и 83 от заключението си, от една страна, това ограничение не би могло да се вмени на държавите членки, тъй като разглежданите директиви всъщност им дават възможност да приложат освобождаването от ДДС само по отношение на установените на тяхната съответна територия малки предприятия. От друга страна, възможността малките предприятия, установени извън територията на държавата членка, в която се дължи ДДС, да приспаднат данъка, платен във връзка със сделки, по които са получатели, може да се окаже недостатъчна да компенсира неприлагането спрямо тях на режима на освобождаване от ДДС, по-специално когато такива малки предприятия нямат или имат малко на брой облагаеми сделки, по които са получатели.

55 При тези обстоятелства следва да се разгледа евентуалната обосновка на посоченото ограничение.

По обосновката

56 Австрийското, германското и гръцкото правителство, както и Съветът и Европейската комисия, считат, че ограничаването на свободното предоставяне на услуги, изразяващо се в неравно третиране на малките предприятия в зависимост от това дали са установени или не на австрийска територия, е обосновано от необходимостта да се гарантира ефективността на данъчните проверки. Според посочените правителства и институции подобни проверки могат да се провеждат ефективно само от държавата членка, на чиято територия е установено малкото предприятие.

57 В това отношение от съдебната практика е видно, че необходимостта да се осигури ефективността на данъчния контрол представлява императивно съображение от обществен интерес, което може да обоснове ограничение на упражняването на свободите на движение, гарантирани от Договора (Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche, C-318/07, Сборник, стр. I-359, точка 52).

58 Въпреки това, за да може да бъде обоснована, дадена ограничителна мярка трябва да зачита принципа на пропорционалност, в смисъл че трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и не трябва да надхвърля необходимото за постигането ѝ (Решение по дело Persche, посочено по-горе, точка 52).

59 В това отношение следва да се вземе предвид, че ограничаването на освобождаването от ДДС в полза само на малките предприятия, установени на територията на държавата членка, която го прилага, може да гарантира осъществяването на ефективни данъчни проверки, целящи да установят дали условията за

ползване от споменатото освобождаване действително са изпълнени, като се има предвид, че по принцип предприятията съхраняват документите, свързани с всички свои икономически дейности, на мястото, където са установени.

60 Следователно правителствата и институциите, встъпили в настоящото производство, с основание считат, че приемащата държава членка не е в състояние да осъществи ефективен контрол на дейностите, упражнявани в рамките на свободното предоставяне на услуги от малко предприятие, което не е установено на споменатата територия.

61 Що се отнася до необходимостта да се ограничи ползването от този режим до малките предприятия, установени в съответната държава членка, споменатите правителства и институции изтъкват, че правилата относно административното съдействие, произтичащи от Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 година относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност и за отмяна на Регламент (ЕИО) № 218/92 (ОВ L 264, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 85) и от Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), не могат да осигурят резултатен обмен на данни.

62 Те отбелязват, че тъй като режимът за малките предприятия има за цел да облекчи административните тежести, свързани с облагаемите сделки, тези предприятия се освобождават от данъчните административни формалности във връзка с данъка върху оборота, поради което държавата членка на установяване не разполага с никакви данни, които би могла да изпрати на основание на Регламент № 1798/2003. Те добавят, че тъй като Директива 77/799 се отнася само до информацията, свързана с прякото данъчно облагане, тя не позволява нито да се събира, нито да се изпраща информация относно оборота на малките предприятия.

63 В това отношение следва да се отбележи, че от една страна, целта да се гарантира ефективност на данъчните проверки с оглед на борбата с измамите, избягването на данъци и с евентуалните злоупотреби — гаранция, необходимостта от която бе припомнена в точка 57 от настоящото решение — не би могла да се постигне в отсъствието на релевантни данни. От друга страна, както генералният адвокат посочва в точка 33 от заключението си, режимът за малките предприятия предвижда опростяването на административните изисквания, за да се подкрепят създаването, дейността и конкурентоспособността на малките предприятия, както и за да се поддържа разумно съотношение между административните тежести, свързани с данъчния контрол, и очакваните приходи от данъци.

64 Действително по силата на член 272, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС държавите членки могат да освободят малките предприятия от всички формалности, предвидени в членове 213—271 от нея, предназначени да осигурят информация на данъчните органи на държавите членки относно облагаемите с ДДС дейности на тяхна територия.

65 Ето защо, както уточнява Съветът, по принцип малките предприятия не са данъчно индивидуализирани за целите на ДДС в държавата членка по установяване и последната не разполага с данни относно оборота им. В този смисъл по главното производство германското правителство уточнява, че малкото предприятие на г-жа Schmelz не е данъчно индивидуализирано за целите на ДДС в Германия и че тази държава членка не разполага с никакви данни относно неговия оборот.

66 Във връзка с Директива 77/799 следва да се отбележи, че в съответствие с член 1 от нея тя се отнася до обмена на информация относно данъците върху доходите, имуществото и застрахователните премии. Макар обаче да не може да се изключи, че информацията, свързана по-специално с приходите, може да осигури полезни насоки, конкретно при разследването на евентуално извършени измами по ДДС, това не променя обстоятелството, че тази информация не включва облагаемия с ДДС оборот.

67 При тези условия правителствата и институциите, страни по настоящото производство, основателно считат, че правилата относно административното съдействие, предвидени в Регламент № 1798/2003 и в Директива 77/799, не могат да осигурят резултатен обмен на данни относно малките предприятия, които извършват дейност на територията на държавата членка, прилагаща освобождаване от ДДС.

68 Освен това подобна липса на информация би могла да се отстрани единствено с въвеждането на формалности като предвидените в членове 213—271 от Директивата за ДДС. Както обаче бе отбелязано в точка 63 от настоящото решение, режимът за малките предприятия цели именно да спести подобни формалности на малките предприятия и на данъчните администрации.

69 Действително да се гарантира ефективността на данъчните проверки относно оборота, реализиран от малко предприятие в държави членки, различни от тази, в която е установено, би изисквало, от една страна, за малките предприятия и данъчните администрации да се въведат сложни формалности, които да дадат възможност за събирането на съответните данни и за установяване на евентуални злоупотреби, и от друга страна, би изисквало изпращането на чести искания за административно съдействие от данъчните органи на държавата членка на установяване до данъчните органи на всички останали държави — членки на Съюза, с цел обмен на тези данни.

70 Следва да се добави, че да се ограничи освобождаването от ДДС само в полза на данъчнозадължените лица, установени в държавата членка, която го въвежда, позволява да се избегне възможността данъчнозадължените лица, упражняващи дейности в няколко държави членки, без да са установени в тях, да избегнат изцяло или в значителна степен — под прикритието на действащи режими на освобождаване в тези държави — облагането на своите дейности, като същевременно, взети заедно, тези дейности обективно биха надхвърлили обема на дейност на малко предприятие, което би се оказало несъвместимо с необходимостта да се насърчават само малките предприятия посредством механизма на освобождаване, който представлява дерогация от принципа на облагане.

71 Предвид изложеното се оказва, че на настоящия стадий от развитието на режима на ДДС целта да се гарантират ефективни данъчни проверки с оглед на борба с измамата, избягването на данъци и евентуални злоупотреби, както и целта с режима за малките предприятия да се укрепи конкурентоспособността им, обосновават, от една страна, да се ограничи приложимостта на освобождаването от ДДС до дейностите на малките предприятия, установени на територията на държавата членка, в която се дължи ДДС, и от друга страна, да се вземе предвид годишният оборот, реализиран в държавата членка, в която е установено предприятието.

72 При тези обстоятелства следва да се приеме, че ограничаването на освобождаването от ДДС в полза само на малките предприятия, установени в държавата членка, в която се дължи ДДС, не надхвърля необходимото, за да се гарантира постигането на тези две цели.

73 Следователно при разглеждането на въпросите не се установяват никакви обстоятелства, които могат да засегнат съответствието с член 49 ЕО на член 24, параграф 3 и на член 28и от Шеста директива, както и на член 283, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

74 Накрая, доколкото запитващата юрисдикция иска да се установи и дали разглежданите в главното производство разпоредби са в съответствие с общия принцип на равно третиране, следва да се напомни, че в точка 53 от настоящото решение бе установено, че разглежданото неравно третиране води до ограничаване на свободното предоставяне на услуги. При това положение то попада в приложното поле на член 49 ЕО.

75 При тези условия, както генералният адвокат отбелязва в точка 75 от заключението си, следва да се приеме, че общият принцип на равно третиране не следва да се прилага самостоятелно.

76 От всичко изложено по-горе на отправените въпроси следва да се отговори, че при тяхното разглеждане не се установяват никакви обстоятелства, които могат да засегнат валидността, с оглед на член 49 ЕО, на член 24, параграф 3 и член 28и от Шеста директива, както и на член 283, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

77 Членове 24 и 24а от Шеста директива, както и членове 284—287 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че понятието „годишен оборот“ се отнася до оборота, реализиран от предприятие за една година в държавата членка, в която то е установено.

По съдебните разноски

78 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

1) При разглеждането на въпросите не се установяват никакви обстоятелства, които могат да засегнат валидността, с оглед на член 49 ЕО, на член 24, параграф 3 и член 28и от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа,

съответна изменена с Директива 2006/18/ЕО на Съвета от 14 февруари 2006 година, както и на член 283, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

2) Членове 24 и 24а от Директива 77/388, съответно изменена с Директива 2006/18, както и членове 284—287 от Директива 2006/112, трябва да се тълкуват в смисъл, че понятието „годишен оборот“ се отнася до оборота, реализиран от предприятие за една година в държавата членка, в която то е установено.

Подписи